

Acompanhamento da execução orçamentária

Elaboração: Cláudio Nascimento

Lei de Responsabilidade Fiscal **CADERNOS IBAM 5**

Acompanhamento da Execução Orçamentária

Abril de 2001

A divulgação deste trabalho se insere no âmbito de convênio de cooperação técnica firmado com os Ministérios do Planejamento e do Desenvolvimento e com a ENAP, visando apoiar a implantação da Lei Complementar nº 101, de 4.5.2000, inclusive para efeito de atendimento do disposto em seu art. 64.

As opiniões aqui expressas são de exclusiva responsabilidade de seu autor e não refletem, necessariamente, a posição dos órgãos federais.

Este documento pode ser reproduzido, em parte ou integralmente, desde que devidamente citada a fonte.

**MINISTÉRIO DO
PLANEJAMENTO,
ORÇAMENTO E GESTÃO**



**MINISTÉRIO DO
DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA
E COMÉRCIO EXTERIOR**



**GOVERNO
FEDERAL**
Trabalhando em todo o Brasil

**Publicação elaborada pelo Instituto Brasileiro de Administração
Municipal – IBAM sob o patrocínio do Banco Nacional de
Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES**

Coordenação Geral
Paulo Timm

Coordenação Técnica
Heraldo da Costa Reis

Coordenação Executiva
Gleisi Heisler Neves

Elaboração
Cláudio Nascimento

Coordenação Editorial
Sandra Mager

Ficha Catalográfica
Catalogação na Fonte pela Biblioteca do IBAM

Nascimento, Cláudio

Acompanhamento da execução orçamentária / Cláudio Nascimento. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

72p.; 23cm. – (Lei de responsabilidade fiscal, 5)

Patrocínio: BNDES

1. Despesa Pública. I. Instituto Brasileiro de Administração Municipal

336 (CDD 15 ed.)

A Lei de Responsabilidade Fiscal: Simples Municipal

O art. 64 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4.5.2000) prevê que: *“A União prestará assistência técnica e cooperação financeira aos Municípios para a modernização das respectivas administrações tributária, financeira, patrimonial e previdenciária, com vistas ao cumprimento das normas desta Lei Complementar.”*

O Presidente Fernando Henrique Cardoso, em seu programa de rádio dedicado à sanção dessa Lei (em 02.05.2000) anunciou sua determinação para que o Ministério do Planejamento e o BNDES desenvolvessem o **Simples Municipal**: um conjunto de ações voltadas especialmente para Prefeituras de pequeno porte e do interior, visando facilitar a administração de suas contas e, ao mesmo tempo, assegurar a implantação de um novo regime fiscal responsável.

A publicação deste trabalho se insere nesse esforço governamental para tornar mais fácil e mais eficaz as administrações locais. Faz parte da seguinte série de trabalhos elaborados por entidades e técnicos de notória especialização na área, exclusivos responsáveis pelas opiniões, mas cuja distribuição é apoiada pelos órgãos federais por ajudarem na compreensão da lei e na implantação de um novo regime fiscal:

- *“Manual de Orientação para Crescimento da Receita Própria Municipal”*, da Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2000
- *“125 Dicas – Idéias para Ação Municipal”*, do Instituto de Estudos, Formação e Assessoria em Políticas Sociais – PÓLIS, São Paulo, 2000
- *“Guia de Orientação para as Prefeituras”*, do Amir Antônio Khair, São Paulo, maio 2000
- *“Manual Básico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo”*, São Paulo, junho de 2000
- *“Manual de Procedimentos para Aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul”*, Rio Grande do Sul, novembro de 2000

- “*A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Previdência dos Servidores Públicos Municipais*”, de Marcelo Viana Estevão de Moraes, Rio de Janeiro, dezembro de 2000
- “*As Transgressões à Lei de Responsabilidade Fiscal e Correspondentes Punições Fiscais e Penais*”, de Amir Antônio Khair, Rio de Janeiro, dezembro de 2000
- “*Proposta de Padronização dos Relatórios da Gestão Fiscal*”, do Instituto Ruy Barbosa, São Paulo, dezembro de 2000
- “*Guia de Orientação para as Prefeituras*”, 2ª edição, revista e ampliada, de Amir Antônio Khair, São Paulo, fevereiro de 2001

O conteúdo integral deste manual e das publicações acima citadas está disponível na Internet para acesso gratuito e universal, através de consulta ou de *download*, no site mantido pelo BNDES e especializado em finanças públicas e federalismo fiscal no endereço: www.federativo.bndes.gov.br

Banco Federativo

Site do



RESPONSABILIDADE FISCAL



ADMINISTRAÇÃO EFICIENTE



CIDADE MELHOR

O BNDES apóia essa idéia. Participe também.

Sumário

• Apresentação	7
• Prefácio	9
• Apresentação do IBAM	11
• Acompanhamento da Execução Orçamentária	13
Introdução	13
Execução Orçamentária e Financeira: Conceito	14
Programação Financeira e Cronograma de Desembolso	16
Estabelecendo a Programação da Receita	17
Estabelecendo a Programação da Despesa	19
Quadros da Receita e da Despesa	21
Receita	25
Etapas de Realização da Receita	26
Não Cumprimento das Metas Fiscais de Receita	28
Renúncia de Receita	30
Controle da Execução Orçamentária e Financeira da Receita segundo a LRF	33
Despesa	37
Licitação	37
Execução Orçamentária	38
Execução Financeira	39
Despesa Pública: Geração e Continuidade	41
Controle da Execução Orçamentária e Financeira da Despesa segundo a LRF	51
Despesa com Pessoal	54
Como Controlar a Despesa com Pessoal	59
Da Dívida e do Endividamento	62
Conceito	63
Restos a Pagar	64
Operações de Crédito	67
Operação de Crédito por Antecipação da Receita Orçamentária	71
Dívida Consolidada	71

Apresentação

A Lei de Responsabilidade Fiscal traz uma mudança institucional e cultural no trato com o dinheiro público, dinheiro da sociedade. Estamos gerando uma ruptura na história político-administrativa do País. Estamos introduzindo a restrição orçamentária na legislação brasileira.

A sociedade não tolera mais conviver com administradores irresponsáveis e hoje está cada vez mais consciente de que quem paga a conta do mau uso do dinheiro público é o cidadão, o contribuinte.

A irresponsabilidade praticada hoje, em qualquer nível de governo, resultará amanhã em mais impostos, menos investimentos ou mais inflação, que é o mais perverso dos impostos pois incide sobre os mais pobres.

O governo não fabrica dinheiro.

Esta afirmação pode parecer óbvia para alguns, mas não para aqueles que administram contas públicas gastando mais do que arrecadam. Deixando dívidas para seus sucessores e assumindo compromissos que sabem, de antemão, não poderão honrar. É este tipo de postura, danosa para o País, que é coibida pela Lei de Responsabilidade Fiscal. A decisão de aumentar gastos, independentemente de seu mérito, precisa estar acompanhada de uma fonte de financiamento.

A Lei reforça os princípios da Federação. Governantes de Estados e Municípios não terão que prestar contas de seus atos ao governo federal mas ao seu respectivo Legislativo, ou seja, à comunidade que os elegeu. Tudo isso será feito de forma simplificada para que a sociedade possa exercer o seu direito de fiscalização. Os governantes serão julgados pelos eleitores, pelo mercado e, se descumprirem as regras, serão punidos.

Já entramos na era da responsabilidade fiscal. Ter uma postura responsável é dever de cada governante.

Martus Tavares

Ministro de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão

Prefácio

Apresentamos a coleção *Cadernos IBAM*, elaborada pelo Instituto Brasileiro de Administração Municipal – IBAM sob o patrocínio do BNDES, constando de uma coletânea com sete volumes de manuais orientadores para a implantação da Lei Complementar nº 101 de maio de 2000, com certeza absoluta de que será de grande valia para orientar as municipalidades em relação às medidas a serem adotadas para a adequação às normas estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Tarefa importante na gestão eficiente e responsável da coisa pública, meta perfeitamente alcançável por todos os governos locais, e que contribui para a Reforma do Estado.

De fato, como uma das principais instituições de Política Econômica de longo prazo no Brasil, o BNDES vem participando ativamente de ações voltadas para a reformulação do papel do Estado, nos diversos níveis da Federação Brasileira. Neste sentido, tem sido grande o seu empenho em apoiar a modernização da administração tributária e a melhoria da qualidade do gasto público, com uma perspectiva de desenvolvimento local sustentado.

Além dos vários programas tradicionais de financiamento, o BNDES implementou o **Programa de Modernização da Administração Tributária e da Gestão dos Setores Sociais Básicos (PMAT)** para proporcionar aos municípios brasileiros possibilidades de aperfeiçoar sua capacidade de arrecadação e, ao mesmo tempo, incrementar a qualidade dos serviços prestados à população.

Também foi criado um *site* na Internet (<http://federativo.bndes.gov.br>) para divulgação de informações e estatísticas sobre o setor público, bem como para a troca de experiências entre administradores públicos, pesquisadores, organizações não-governamentais e eventuais interessados em políticas públicas. Com efeito, o **Banco Federativo** tem procurado tratar dos mais variados temas relacionados à Federação Brasileira, como a Reforma Tributária e a Lei de Responsabilidade Fiscal, além de apresentar

indicadores tributários e fiscais. Este fórum de debates democrático e aberto cresceu e se dinamizou através de várias parcerias com outros órgãos e institutos de pesquisa.

Mais informação e mais transparência são, sem dúvida, a garantia perene do efetivo controle popular e do aprendizado da cidadania.

Francisco Roberto André Gros
Presidente do BNDES

Apresentação do IBAM

Este documento é parte de uma série elaborada pelo Instituto Brasileiro de Administração Municipal – IBAM, com o patrocínio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES, cujo objetivo é preparar os Municípios para implantar as mudanças tornadas obrigatórias com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Trata-se de uma contribuição para dar consequência ao disposto no art. 64 dessa Lei, que prevê para a União um papel estratégico na assistência técnica e cooperação financeira para a modernização das Administrações Municipais na preparação dos Governos Locais para a aplicação das novas normas legais.

A importância desse papel é inegável, já que a LC nº 101/2000 impõe um salto qualitativo em termos da gestão e qualificação de quadros públicos locais, que será especialmente difícil para os Municípios menos desenvolvidos.

A série a que se refere o início desta Apresentação será integrada pelos seguintes documentos:

- *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal;*
- *Impactos da Lei Complementar nº 101/2000 sobre a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964;*
- *A Elaboração do Plano Plurianual (PPA);*
- *A Elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e do Orçamento (LOA);*
- *Acompanhamento da Execução Orçamentária;*
- *Gestão de Recursos Humanos e a Redução das Despesas de Pessoal;*
- *A Câmara Municipal e a sua Responsabilidade na Gestão Fiscal: Posição e Papel.*

Esses documentos serão distribuídos às Câmaras e Prefeituras de todos os Municípios brasileiros, embora estejam dirigidos mais especificamente aos de menos de 50.000 habitantes, pelas dificuldades expostas. Estes representam a esmagadora maioria, ou seja, 5.027 unidades do universo dos

5.507 existentes no país, no momento da elaboração deste documento, o que evidencia a importância da iniciativa.

A LC nº 101/2000 visa, antes de tudo, disciplinar o comportamento do gestor público, à luz dos princípios éticos ligados à Administração, como planejamento, equilíbrio financeiro, economicidade, produtividade, transparência, controle e responsabilidade. Seu foco é a gestão fiscal, conceito que ampliou em relação ao uso corrente do termo, pois incluiu nele aspectos relativos ao planejamento, ao orçamento, à programação financeira e ao fluxo de caixa; à receita, inclusive à tributação, e à despesa; à execução orçamentária e financeira; às transferências; ao endividamento; ao patrimônio público e à previdência social.

O advento de uma lei com essas preocupações obedece a uma tendência mundial, reflexo tanto da crise, principalmente financeira, do Estado, como do fortalecimento e crescentes mobilização e pressão da sociedade civil, em busca do aprimoramento e do controle social da gestão pública.

Por esse motivo, pode-se considerar que o espírito e objetivos dessa Lei levam em conta valores e movimentos universais e, portanto, têm uma força irreversível. Em outras palavras, mesmo que, com o tempo e sua aplicação prática, mostrem-se necessárias revisões nessa Lei (por meio seja legislativo, seja judicial), os gestores públicos terão que buscar se ajustar aos seus mandamentos e dirigir sua administração no sentido do atendimento desse espírito, princípios e objetivos.

A intenção deste documento é facilitar isso, tentando, inclusive, criar uma atitude positiva em relação à Lei, eliminando possíveis resistências ao projeto através do seu maior conhecimento.

Mara Darcy Biasi Ferrari Pinto
Superintendente Geral do IBAM

Acompanhamento da Execução Orçamentária

INTRODUÇÃO

Em outro manual desta série, foram abordadas questões relativas à elaboração do orçamento das entidades governamentais.

O conteúdo do presente documento trata da execução do orçamento público e expõe os conceitos e as normas legais pertinentes. É preciso que se esclareça, no entanto, que a execução do orçamento não se encerra em si mesma, mas está inserida em um contexto mais amplo, que é o processo de realização dos objetivos da entidade.

As entidades governamentais têm por missão o bem-estar social da comunidade a que servem, realizando, para tanto, um conjunto de atividades de natureza diversa. A execução dessas atividades envolve aspectos financeiros, o que significa dizer que sua realização implica a execução do orçamento. Ou seja, para que o Estado atinja seus fins, é necessário que as suas ações se concretizem mediante a utilização eficiente dos insumos, sendo preciso, para tanto, o ingresso de recursos financeiros nos cofres públicos.

Este manual aborda, além da execução orçamentária e financeira, os mecanismos de informação sobre a gestão dos recursos públicos refletidos nas demonstrações contábeis e relatórios pertinentes.

O quadro a seguir apresenta uma visão global da execução orçamentária e financeira. Para tanto são especificados os principais itens referentes à execução orçamentária e financeira, associados aos instrumentos de informação respectivos.

ITENS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA	Instrumento de Informação
1. Programação Financeira	Quadro de cotas bimestrais de dotações por unidades orçamentárias Fluxo de caixa
2. Receita <i>a) Etapas da realização:</i> <ol style="list-style-type: none"> 1. Lançamento Direto 2. Arrecadação 3. Recolhimento <i>b) Renúncia de receita</i> <i>c) Não cumprimento das metas de receita</i>	Relatórios próprios Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal Estimativa do impacto orçamentário-financeiro
3. Despesa <i>a) Etapas da realização:</i> <ol style="list-style-type: none"> 1. Licitação 2. Contratação 3. Empenho 4. Liquidação 5. Pagamento <i>b) Geração e Continuidade</i> <ol style="list-style-type: none"> 1. Expansão, Ampliação ou Aperfeiçoamento da ação governamental. 2. Criação ou aumento de despesa obrigatória de caráter continuado 	Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de gestão fiscal Estimativa do impacto orçamentário-financeiro Comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais
4. Endividamento Público <i>a) Restos a Pagar</i> <i>b) Empréstimos por Antecipação da Receita (ARO)</i> <i>c) Dívida Consolidada</i>	Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal
5. Prestação de Contas	Demonstrações Contábeis Relatório de Prestação de Contas

EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA: CONCEITO

A execução orçamentária e financeira corresponde à concretização do orçamento, ou seja, ao momento em que o governo, mediante a consecução de um conjunto de atividades, arrecada as receitas estimadas e realiza os programas de trabalho fixados.

No que diz respeito à execução orçamentária, verifica-se que:

- a receita é executada mediante atos que transformam os valores estimados em créditos para a entidade, tais como o lançamento fiscal ou as leis que estipulam quais receitas e que valores serão transferidos de um ente para outro da Federação;
- a despesa tem sua execução iniciada com o empenho, etapa posterior à licitação e à adjudicação do contrato.

Já a execução financeira se dá:

- na receita, pela arrecadação e pelo recolhimento;
- na despesa, pela liquidação e pela extinção da obrigação.

A LRF introduziu algumas medidas de controle e de informação sobre a execução orçamentária. No entanto, é importante esclarecer que as normas fundamentais da execução orçamentária e financeira continuam sendo as estabelecidas pela Lei nº 4.320/64, de forma que os dispositivos da LRF atuam em um campo diferente do da Lei anterior, mas relacionado ao mesmo.

Cabe ressaltar, ainda, que:

A lei aprovada do orçamento não cria direitos e obrigações, pois nada mais é que um ato formal, portanto simplesmente autorizativo. A execução do orçamento é orientada através de atos assim classificados:

l) legais – que obedecem a determinações contidas em leis especiais ou ordinárias, anteriores à do orçamento.

Exemplos:

- despesas com pessoal, quer sujeito ao regime estatutário, quer sujeito ao da CLT,
- subvenções ou transferências determinadas em lei especial anterior;

Os serviços da dívida pública, amortizações e juros, cujos recursos são estabelecidos na própria lei que autoriza a operação de crédito.

II) puramente administrativas – que dependem exclusivamente da vontade do administrador de realizar a despesa ou não, e não de lei especial.”¹

Programação Financeira e Cronograma de Desembolso

A **programação financeira** não é um instrumento introduzido pela LRF: o que esta fez foi ratificar a necessidade da Administração Pública utilizar tal mecanismo. Sua adoção pelos órgãos governamentais já constituía uma exigência do Decreto-lei nº 200/67. A Lei nº 4.320/64 também trata desta questão, ao estabelecer, em seu art. 47, o seguinte:

Art. 47 – Imediatamente após promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

O que se verificava na maioria das entidades governamentais, no entanto, era o não cumprimento deste dispositivo legal.

O art. 48, letras a e b, da Lei nº 4.320/64, a seguir transcritos, dispõe sobre a compatibilização da receita com a despesa:

Art. 48 – A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:

a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do seu programa anual de trabalho; e

b) manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

A programação financeira é, assim, a distribuição de dotações fixadas no orçamento por cotas, em função das expectativas de receita para determinado período.

¹ REIS, Heraldo da Costa. Contabilidade Municipal: teoria e prática. 2ª ed. rev. aum. Rio de Janeiro: IBAM, 1979.

Como base na programação financeira é que se estabelece o ***cronograma de desembolso***; instrumento que permite que os Administradores planejem a execução da despesa de acordo com o efetivo ingresso das receitas. Ressalta-se que este instrumento não aborda somente as receitas e os gastos registrados no orçamento, mas a movimentação financeira de todo e qualquer valor monetário da organização, independentemente da finalidade.

Na programação financeira devem ser considerados, ainda, os créditos adicionais e as operações extra-orçamentárias.

A elaboração da programação financeira e do ***cronograma de desembolso*** levará em conta as seguintes informações:

- as disponibilidades existentes;
- a afluência provável da receita própria;
- a afluência provável da receita transferida;
- orçamento aprovado, com a discriminação por unidade orçamentária;
- outros débitos ou compromissos, como os oriundos de créditos especiais; os restos a pagar; os compromissos da dívida pública e outros dessa natureza;
- outros compromissos e outras circunstâncias que possam influir no comportamento efetivo das receitas e na realização da despesa.”²

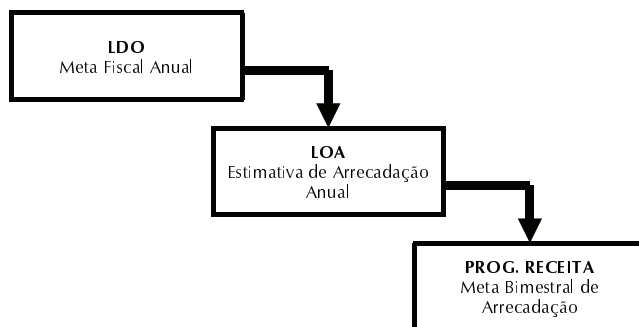
A programação financeira e o cronograma de desembolso deverão ser elaborados no prazo de trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO.

Estabelecendo a Programação da Receita

A LRF estabelece, no seu art. 13, que trinta dias após a publicação dos orçamentos, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e dos valores das ações ajuizadas para a *cobrança da dívida ativa*, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

² A Lei 4.320 comentada. J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis. 29 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, IBAM, 1999.

Essa, portanto, será a principal tarefa do responsável pelo cronograma de desembolso quanto à receita. Verifica-se, assim, que a previsão de receita será apresentada da seguinte forma:



Com base na estimativa de arrecadação feita na Lei de Orçamento Anual – LOA, o administrador irá fixar as metas bimestrais de arrecadação. Tais metas deverão ser calculadas em função:

- da receita estimada na LOA, por fonte;
- do fluxo de arrecadação das receitas próprias – isto significa que a Administração Pública deverá conhecer o comportamento da entrada das receitas tributárias, patrimoniais, de atividades econômicas exercidas e de dívida ativa, entre outras. Para tanto, será estudado o comportamento da receita em anos anteriores, bem como serão analisadas as decisões administrativas quanto à arrecadação de receita para o exercício em que se elaboram as referidas metas;
- do fluxo de arrecadação das receitas transferidas – deverá ser conhecido pelos administradores o comportamento do ingresso de transferências constitucionais, legais e conveniadas nos anos anteriores. Também têm que ser analisados os possíveis fatores que podem afetar o valor dessas transferências no presente;
- da movimentação financeira entre os fundos especiais da mesma entidade, não registrada em orçamento;
- da movimentação financeira referente às liberações dos recursos financeiros pelo Poder Executivo para o Poder Legislativo, para o cumprimento

to do mandamento constitucional do art. 168, combinado com as disposições da Emenda Constitucional nº 25/2.000.

A título de exemplo, apresenta-se, a seguir, um quadro que demonstra possíveis parâmetros para o estabelecimento de metas bimestrais de arrecadação.

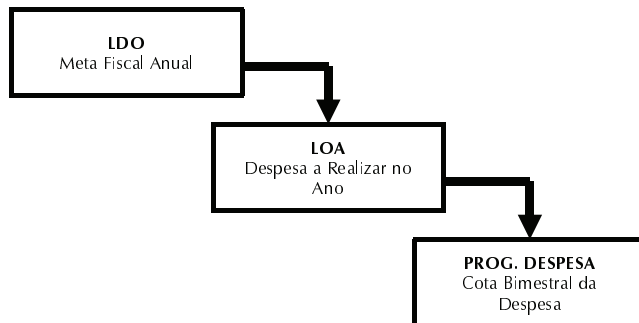
Fonte de Receita	Parâmetro
Receita tributária	Calendário fiscal estipulado
Receita patrimonial	Datas de vencimento de aluguéis Data de remuneração de aplicações financeiras Contratos firmados ou a serem firmados
Receita de serviços	Previsão da demanda de serviços no bimestre Contratos firmados ou a serem firmados
Fundo de Participação dos Municípios	Calendário de repasses
Receita de dívida ativa	Prazo de julgamento das ações para cobrança Calendário de cobranças administrativas
Receita de Operações de Crédito	Data prevista para o ingresso da receita de operação de crédito

Estabelecendo a Programação da Despesa

A partir do fluxo de receita elaborado, será feita a programação da despesa. A LRF não estabelece como será feita a programação, ao contrário do que ocorre com a receita, como já visto. Conclui-se, então, que as regras aplicáveis para se programar a despesa são os dispositivos da Lei nº 4.320/64, mais precisamente, os artigos 47 a 50.

Estes dispositivos determinam que a programação da despesa é feita mediante cotas trimestrais por unidade orçamentária. Mas como pode a despesa ser programada trimestralmente, já que a receita, por determinação da LRF, deverá ser programada por bimestre? Verifica-se, portanto, a necessidade de uma adequação dos mandamentos legais. Desta forma, no texto da Lei nº 4.320/64, onde se lê cotas trimestrais, leia-se cotas bimestrais.

Observa-se assim, que a fixação da despesa ocorrerá do seguinte modo:



Como já foi dito, a fixação de cotas, como estipula a Lei nº 4320/64, tem os seguintes objetivos:

- assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do seu programa anual de trabalho; e
- manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

O cálculo das cotas de despesa levará em consideração:

- as metas fixadas na LDO, por setor de atuação do governo;
- a despesa fixada na LOA, por unidade orçamentária;
- comportamento previsto da receita;
- as obrigações de despesa existentes em função de mandamentos constitucionais e legais, bem como de acordos, contratos e convênios assinados;
- as obrigações de despesa que a Administração Pública pretende assumir para realização das ações propostas.

Sugere-se que o cálculo das cotas de despesa considere, dentro de cada unidade orçamentária, os gastos fixados por categoria econômica.

Também a título de exemplo, é apresentado a seguir um quadro que demonstra possíveis parâmetros para o estabelecimento de cotas bimestrais de despesa.

Despesa	Parâmetro
Pessoal	Valor da folha de pagamento mensal
Outros Serviços e Encargos	Serviços a serem utilizados
Transferências Intragovernamentais	Calendário de repasse
Obras e Instalações	Cronograma de obras

Tendo em vista que a programação da despesa compreende a totalidade de recursos movimentados pela entidade, é provável que sua elaboração fique a cargo do órgão fazendário, com a colaboração das demais unidades.

Quadros da Receita e da Despesa

São apresentados, a seguir, os formatos sugeridos para os quadros da receita e da despesa de uma entidade governamental, preenchidos a partir do seguinte exemplo:

Um Município estima arrecadar R\$ 1.750.000 no ano, sendo R\$80.000 de IPTU, R\$200.000 de ISS, R\$1.440.000 referente ao FPM, R\$20.000 de um convênio na área da saúde e R\$10.000 relativos à contratação de uma operação de crédito. Com base no orçamento verifica-se que caberá à Secretaria de Obras executar programas cujos créditos somam R\$310.000, para gastos com pessoal, material de consumo, outros serviços e encargos, obras e instalações e equipamentos e material permanente.

Fonte de Receita	Parâmetro	Valor da Meta Bimestral
IPTU	Calendário fiscal estipulado	De acordo com o calendário de recolhimento do IPTU e o histórico da arrecadação em exercícios anteriores*, é previsto o seguinte fluxo de arrecadação para o imposto: <ul style="list-style-type: none"> • R\$32.000 em jan/fev • R\$20.000 em mar/abr • R\$20.000 em mai/jun • R\$8.000 em jul/ago.
ISS	Calendário fiscal estipulado	De acordo com o calendário de recolhimento do ISS e o histórico da arrecadação em exercícios anteriores*, é previsto o seguinte fluxo de arrecadação para o imposto: <ul style="list-style-type: none"> • R\$40.000 em jan/fev • R\$30.000 em mar/abr • R\$25.000 em mai/jun • R\$20.000 em jul/ago • R\$15.000 em set/out • R\$70.000 em nov/dez
FPM	Calendário de repasses	De acordo com as informações obtidas junto à União e o calendário de repasse da transferência, verifica-se que o Município receberá, por bimestre, o equivalente a R\$240.000
Convênio	Data de repasse dos recursos e cronograma de realização do objeto do convênio	Pelo acordo assinado, o repasse do valor integral e a realização do objeto do convênio ocorrerão no mês de maio
Operações de Crédito	Data prevista para o ingresso da receita de operação de crédito	Os administradores prevêm operações de crédito no mês de novembro, no valor de R\$10.000

** O cálculo das metas bimestrais, em função de valores históricos, poderá ser feito mediante o uso de estatística.*

A metas bimestrais de receita serão calculadas da seguinte forma:

Despesa	Parâmetro	Valor da Meta Bimestral
Pessoal	Calendário de pagamento	A folha de pagamento mensal está estimada em R\$12.500
Material de Consumo	Orçamento de Compras	Em função das metas estabelecidas na LDO para as ações governamentais, foram estimadas as seguintes metas bimestrais para esta despesa: <ul style="list-style-type: none"> • R\$22.000 em jan/fev • R\$11.000 em mar/abr • R\$13.000 em jul/ago • R\$14.000 em nov/dez.
Outros Serviços e Encargos	Datas acordadas ou previstas de pagamentos por serviços utilizados	Em função dos serviços, cuja utilização está prevista para o ano, foram estimadas as seguintes metas bimestrais para esta despesa: <ul style="list-style-type: none"> • R\$23.000 em jan/fev • R\$15.000 em mar/abr • R\$5.000 em mai/jun • R\$5.000 em jul/ago • R\$10.000 em set/out • R\$12.000 em nov/dez
Obras e Instalações	Cronograma de Obras	Em função do cronograma de execução das obras do Município no ano, foi estimada a seguinte meta bimestral para esta despesa: <ul style="list-style-type: none"> • R\$15.000 em mai/jun.
Equipamentos e Material Permanente	Orçamento de Compras Cronograma de Obras	Em função das metas estabelecidas na LDO para as ações governamentais e do cronograma de execução das obras do Município no ano, foram estimadas as seguintes metas bimestrais para esta despesa: <ul style="list-style-type: none"> • R\$7.000 em mai/jun • R\$8.000 em nov/dez

Depois de calculadas as metas bimestrais de receita e das cotas de despesa, foi elaborada a programação financeira, como se segue.

Quadro das Metas Bimestrais de Receita

Período	Receita	
	Fonte	Valor em R\$
1º bimestre	ISS	40.000
	IPTU	32.000
	FPM	240.000
	Total	312.000
2º bimestre	ISS	30.000
	IPTU	20.000
	FPM	240.000
	Total	290.000
3º bimestre	ISS	25.000
	IPTU	20.000
	FPM	240.000
	Convênio da Saúde	20.000
	Total	305.000
4º bimestre	ISS	20.000
	IPTU	8.000
	FPM	240.000
	Total	268.000
5º bimestre	ISS	15.000
	FPM	240.000
	total	255.000
6º bimestre	ISS	70.000
	FPM	240.000
	Operação de Crédito	10.000
	Total	320.000
Total Geral		1.750.000

Quadro das Cotas Bimestrais de Despesa

Unidade Orçamentária: Secretaria de Obras

Período	Despesa	
	Insumo	Valores em R\$
1º bimestre	Pessoal	25.000
	Material de consumo	22.000
	Outros serviços e encargos	23.000
	Total	70.000
2º bimestre	Pessoal	25.000
	Outros serviços e encargos	15.000
	Material de consumo	11.000
	Total	51.000
3º bimestre	Pessoal	25.000
	Outros serviços e encargos	5.000
	Obras e instalações	15.000
	Equipamentos e material permanente	7.000
	Total	52.000
4º bimestre	Pessoal	25.000
	Outros serviços e encargos	5.000
	Material de consumo	13.000
	Total	43.000
5º bimestre	Pessoal	25.000
	Outros serviços e encargos	10.000
	Total	35.000
6º bimestre	Pessoal	25.000
	Material de consumo	14.000
	Outros serviços e encargos	12.000
	Equipamentos e material permanente	8.000
	Total	59.000
Total Geral		310.000

Receita

A receita pública, teoricamente, pode ser conceituada, num sentido mais amplo, como o conjunto de ingressos financeiros que produzem ou não acréscimo ao patrimônio da entidade governamental. Na prática, verifica-se

que a maior parte dessas receitas é obtida de fontes próprias e permanentes da entidade, que passa a integrar o patrimônio na qualidade de elemento novo, sem gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros. Tais receitas resultam de leis, contratos, convênios, tributos de lançamento direto e outros³.

Alguns valores ao ingressarem no patrimônio da entidade, no entanto, geram, para a mesma, obrigações de valor igual. Tais receitas, diferentemente das anteriores não são registradas no orçamento, sendo por isto denominadas extra-orçamentárias. É o caso dos valores retidos nos cofres públicos a título de consignações, por exemplo.

A receita que consta na LOA é denominada receita prevista ou estimada, ou seja, corresponde a uma expectativa de entrada de dinheiro no cofre do Município. Assim, a efetiva arrecadação desses valores corresponde à execução orçamentária e financeira da receita.

Conforme estabelece o art. 35 da Lei nº 4.320/64, pertencem ao exercício financeiro as receitas que nele forem arrecadadas. É adotado para a receita pública, o regime de caixa: a gestão financeira governamental reconhecerá como receita de um exercício os valores arrecadados neste mesmo período.

Etapas de Realização da Receita

Para que a receita ingresse nos cofres públicos são necessários os seguintes atos:

Lançamento fiscal

É o ato administrativo vinculado e obrigatório através do qual se constitui o crédito fiscal. Na maioria dos casos, o lançamento é utilizado para a constituição do crédito de natureza tributária.

De acordo com os conceitos estabelecidos pela legislação tributária, são objeto de lançamento todos os tributos, variando a modalidade de lançamento, conforme as características de cada espécie tributária.

³ A Lei 4.320 comentada. J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis. 29 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, IBAM, 1999.

Existem três modalidades de lançamentos:

1. **de ofício** – quando é feito por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do contribuinte. Exemplo: IPTU.
2. **por declaração** – quando é feito mediante declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiro, com as informações necessárias para a constituição do crédito (identificação do contribuinte, do valor a pagar, etc.). Exemplo: Imposto de Renda – IR.
3. **por homologação** – quando é feito no caso dos tributos, cuja legislação atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Nesta situação, o trabalho de fazer o lançamento é do contribuinte, cabendo ao Estado corroborar tal lançamento através da homologação. Exemplo: ISS. As leis geralmente não fixam prazos para a homologação, prevalecendo, assim, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Arrecadação

É a operação pela qual o contribuinte ou devedor da Fazenda Pública entrega ao agente arrecadador o valor devido. Tais agentes podem ser:

- públicos – repartições do governo com atribuições legais para arrecadar receitas públicas;
- privados – bancos oficiais autorizados com atribuições legais para arrecadar receitas públicas.

Ressalta-se, ainda, a figura do depositário, que serve de intermediário entre o contribuinte e o agente arrecadador, como, por exemplo, as empresas que deduzem dos salários de seus funcionários o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF e as contribuições previdenciárias.

Recolhimento

É o ato pelo qual os agentes arrecadadores entregam ao Tesouro Público o produto da arrecadação. Como, em geral, os agentes arrecadadores são os

bancos, e estes fazem atualmente uso de avançada tecnologia, os atos de arrecadação e recolhimento acabam ficando muito próximos na prática.

Como estabelece o art. 56 da Lei nº 4.320/64, o recolhimento de todas as receitas será feito em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para a criação de caixas especiais.

Ressalta-se, porém, que os fundos especiais constituem uma exceção ao princípio da unidade de tesouraria, e se caracterizam pela vinculação de receitas, que são depositadas em caixas separados, a finalidades específicas.

Não Cumprimento das Metas Fiscais de Receita

A estimativa de receita e o estabelecimento de metas fiscais são tarefas inerentes a um processo de planejamento financeiro governamental. Quando bem executadas, propiciam uma aplicação eficiente, eficaz e econômica de recursos postos à disposição da Administração Pública. Porém, muitas vezes, por melhor que se planeje uma ação, ela não ocorre exatamente como o esperado. E isto também pode acontecer com a receita pública. Vários são os motivos que levam as receitas estimadas a não ingressarem nos cofres públicos. O principal a ser abordado neste manual, no entanto, não são as causas, mas sim as consequências da não arrecadação para as entidades de governo. É para minimizar os efeitos de tais consequências que a LRF indica ações a serem postas em prática quando a arrecadação da receita não se comporta como o esperado.

É claro que as medidas mais importantes devem partir do próprio administrador, que, percebendo a impossibilidade de serem realizadas as ações que objetivam o bem-estar social, utilizaria seu poder e sua capacidade gerencial para contornar os problemas surgidos. No entanto, a Lei indica, em princípio, as medidas que podem auxiliá-lo nesta tarefa. Trata-se da limitação de empenho e da movimentação financeira.

Estas medidas não resolvem o problema, embora possam restabelecer, ainda que temporariamente, o equilíbrio das contas públicas. É como na vida particular de cada um de nós: quando se ganha menos, gasta-se menos, ou pelo menos se deveria. Como mencionado, cabe ao administrador providenciar as medidas necessárias para sanar a falta de recursos.

A limitação de empenho e da movimentação financeira deverá ser feita quando a Administração Pública verificar, ao fim de cada bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal, estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, tendo para isto o prazo de trinta dias subseqüentes à data da verificação.

Observe o leitor que o termo utilizado pela lei é limitação de **empenhos e movimentação financeira**, isto é, a limitação ocorrerá sobre os saldos de dotações disponíveis para empenho, bem como sobre pagamentos a serem efetuados.

Os critérios para adoção deste mecanismo serão fixados na LDO da entidade governamental. E que critérios serão esses? Não há uma regra única para o estabelecimento de tais critérios, cabendo à Administração de cada entidade governamental adotar aqueles que lhes forem mais adequados. São discriminados, a seguir, a título de sugestão, alguns critérios mais abrangentes.

Escolha das despesas a serem limitadas

Se o objetivo desta medida é limitar a despesa, a primeira coisa a ser determinada é: qual o gasto a ser cortado. O critério para a escolha das dotações ou dos pagamentos e das transferências que serão limitados deverá ser determinado em função da essencialidade do gasto. A própria LRF orienta a limitação neste sentido, ao estabelecer, no § 2º do art. 9º, que não serão objeto de limitação as despesas que resultam de mandamentos constitucionais, como as transferências intergovernamentais e os gastos nas áreas do ensino, da saúde e da assistência social, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, bem como as despesas res-salvadas pela LDO.

Em termos práticos, orienta-se a elaboração de uma relação onde as despesas sejam colocadas em ordem decrescente de essencialidade. Assim, primeiro serão listadas as que são mais essenciais para a entidade, e em seguida as menos essenciais. Esta listagem poderá apresentar três grupos, na seguinte ordem:

1º) despesas que, por força de lei ou por vontade da Administração Pública, não podem ser limitadas;

2º) despesas essenciais da entidade (se houver limitação, elas serão as últimas a serem limitadas);

3º) despesas não essenciais da entidade (se houver limitação, elas serão as primeiras a serem limitadas).

Depois de elaborada a lista, o seu conteúdo deverá ser transportado para o texto da LDO, conforme já orientado no manual sobre elaboração orçamentária.

Determinação da forma de se fazer a limitação

Uma vez determinadas as despesas que poderão ser limitadas, devem-se estabelecer critérios para saber como a administração as limitará. Esta medida dependerá: da forma como o controle esteja estruturado no órgão, dos sistemas de informática da entidade utilizados para controle e do grau de autonomia delegada pelo Chefe do Executivo a seus subordinados, entre outros.

Qualquer que seja a forma escolhida, o resultado deverá ser o bloqueio para se fazerem empenhos nas dotações passíveis de limitação, bem como das transferências financeiras realizadas pela administração. Uma vez restabelecida a receita prevista, ainda que parcialmente, far-se-á o desbloqueio das dotações e transferências, limitadas proporcionalmente às reduções efetivadas.

De acordo com os critérios estabelecidos na LDO, cabe ao Chefe do Poder Executivo limitar as despesas dos demais Poderes caso estes não promovam a limitação das suas despesas no prazo estabelecido no *caput* do art. 9º da LRF.

Renúncia de Receita

Conforme estabelecido na LC 101/2000 (art. 14, § 1º) a renúncia de receita compreende:

1. **a anistia** – é a exclusão do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias, ou seja, as multas e juros de mora. Pela anistia, o legislador extingue as penalidades cometidas pelo contribuinte infrator da legislação tributária, impedindo a constituição do crédito. Se o crédito já

estiver constituído, o legislador poderá dispensá-lo pela remissão, mas não pela anistia.

2. **a remissão** – é a dispensa concedida ao contribuinte de pagar o crédito tributário correspondente, já constituído. Pode ser total ou parcial, e visa atender:
 - à situação econômica do contribuinte;
 - ao erro ou à ignorância escusáveis do contribuinte, quanto a matéria de fato;
 - à diminuta importância do crédito tributário;
 - a considerações de equidade;
 - a condições peculiares de determinada região territorial da entidade tributante;
3. **subsídio** – é a diferença entre o preço real de um produto e o preço pelo qual este é posto à venda no mercado, geralmente bem abaixo do preço real. O governo, verificando que o produto é essencial para a população cobrir a diferença. Geralmente, o subsídio é feito através de dotações fixadas no orçamento anual sob a classificação *subvenção econômica*.
4. **crédito presumido** – este conceito não se aplica no âmbito da administração municipal.
5. **a concessão de isenção** – quando um tributo é instituído, a respectiva lei estabelece, entre outras, as situações de incidência do tributo. São as hipóteses de incidência. A isenção é a exclusão, parcial ou total, da hipótese de incidência. Ou seja, a concessão de isenção retira do conjunto de hipóteses de incidência aquela que, mesmo ocorrendo, não dará origem ao tributo.
6. **a alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo** – a alíquota e a base de cálculo são elementos fundamentais para a determinação do valor do tributo a ser recolhido. Assim, uma vez fixada, qualquer alteração que lhe é feita, que cause a diminuição do valor do tributo e, conseqüentemente, da receita tributária, é considerada uma renúncia de receita.

Conforme já exposto no manual que trata da elaboração da LDO e da LOA, a LRF aborda a questão sobre a renúncia de receita em dois de seus dispositivos. O art. 4º § 2º V dispõe que o Anexo de Metas Fiscais conterá demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita da elaboração orçamentária (LDO), e o art. 14, na execução orçamentária,

caso a Administração resolva realizar a renúncia, ainda que não a tenha previsto. Será abordada, aqui, a segunda situação.

De acordo com a LRF, para a efetivação da renúncia de receita, a Administração terá que fazer a estimativa do seu impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrará em vigor e nos dois seguintes. Estimar o impacto orçamentário-financeiro é fazer um cálculo do valor que deixará de arrecadar em função da receita prevista na LOA sobre a qual incidirá a renúncia.

A LRF determina, ainda, que a renúncia de receita se fará de acordo com o que estabelece a LDO, caso a mesma tenha sido prevista quando da elaboração desta lei.

Para que um possível desequilíbrio, em razão de renúncia, seja evitado a Administração demonstrará que a mesma foi considerada na estimativa da receita, e que não afetará as metas previstas de resultados fiscais. É preciso também que a Administração estipule as medidas de compensação da renúncia, mediante o aumento de receita(s) tributária(s), pela elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo.

De acordo com o tipo de incentivo ou benefício tributário a ser concedido, os administradores irão estimar o valor renunciado de receita em determinado período, e qual o seu impacto orçamentário-financeiro.

Comparado com as estimativas de metas fiscais, este cálculo é mais simples, pois utiliza dados já existentes, como especificado no quadro a seguir.

Incentivo/benefício tributário	Dados para cálculo da estimativa de renúncia
Anistia	Valor das multas pelas infrações cometidas
Remissão	Valor do crédito tributário extinto
Isenção e redução de alíquota ou base de cálculo	Valor do tributo, que seria cobrado ao total de contribuintes compreendido pela isenção ou pela redução de alíquota ou base de cálculo.

A estimativa do impacto orçamentário-financeiro será apresentada em documento separado, que acompanhará a lei que conceder ou ampliar o incentivo ou o benefício tributário e que tiver gerado a renúncia em questão. Este demonstrativo poderá ter o seguinte formato:

Incentivo/ benefício tributário a ser concedido	Receita renunciada	Ano em que passará a vigorar o incentivo/ benefício	1º ano seguinte àquele em que passará a vigorar o incentivo/ benefício	2º ano seguinte àquele em que passará a vigorar o incentivo/ benefício
		Valor do impacto orçamentário-financeiro		

A estimativa do impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receita será demonstrada em moeda corrente.

Suponha que a Administração Municipal resolva conceder isenção de IPTU para uma indústria que será instalada na cidade no ano 2000. Feitos os cálculos, estima-se que o Município deixará de arrecadar R\$200.000, em média, do referido tributo no exercício de 2000 e nos dois seguintes. Assim ficaria o demonstrativo da estimativa da renúncia de receita:

Incentivo/benefício tributário a ser concedido	Receita renunciada	2000	2001	2002
Isenção conforme lei nº X	IPTU	R\$200.000	R\$200.000	R\$200.000

Controle da Execução Orçamentária e Financeira da Receita segundo a LRF

Pela LRF o controle da execução orçamentária da receita será feito no relatório resumido da execução orçamentária, em demonstrativos cujos modelos apresentados a seguir, foram estabelecidos pela Portaria nº 471/00 da STN.

Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Balço Orçamentário
Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
(LRF, art. 52, inciso I, alíneas "a" e "b" – Anexo I)

R\$ Mil			
RECEITAS	PREVISÃO P/O EXERCÍCIO	RECEITAS REALIZADAS ATÉ O MÊS	SALDO
Receitas Correntes			
Receita Tributária			
Receita de Contribuições			
Receita Patrimonial			
Receita Agropecuária			
Receita Industrial			
Receita de Serviços			
Transferências Correntes			
Outras Receitas Correntes			
Receitas de Capital			
Operações de Crédito			
Alienação de Bens			
Amortizações de Empréstimos			
Transferências de Capital			
Outras Receitas de Capital			
Subtotal			
Déficit			
TOTAL			

DESPESAS	DOTAÇÃO P/O EXERCÍCIO	DESPESAS LIQUIDADAS ATÉ O MÊS	SALDO
Despesas Correntes			
Despesas de Capital			
Reserva de Contingência			
Subtotal			
Superávit			
Total			

Fonte:

Nota: É parte integrante desta demonstração o Anexo II, onde se detalha a Receita por Categoria, Subcategoria e Fonte.

Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Demonstrativo de Receitas e Despesas
Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
Período de Referência
(LRF, Art. 52, inciso II, alínea “a” – Anexo II)

R\$ Mil

RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO P/O EXERCÍCIO	RECEITAS REALIZADAS				SALDO
			No Bimestre	%	Até o Bimestre	%	
RECEITAS CORRENTES							
Receita Tributária							
Impostos							
Taxas							
Contribuição de Melhoria							
Receita de Contribuições							
Contribuições Sociais							
Contribuições Econômicas							
Contribuições Previdenciárias							
Receita Patrimonial							
Receitas de Bens							
Receitas de Valores							
Receitas de Direitos							
Receita Agropecuária							
Receita de Produção Agropecuária							
Receita Industrial							
Rec. Ind. de Transf. Const. Extrativa							
Receita de Serviços							
Receita de Serviços Sociais							
Receita de Serviços Econômicos							
Serviços de Infra-Estrutura							
Serviços Científicos e Tecnológicos							
Serv. Reg. Com. e Ativ. Administrativas							
Serviços Agropecuários							
Outras Receitas de Serviços							
Transferências Correntes							
Transf. Intergovernamentais							
Transf. de Instituições Privadas							
Transf. do Exterior							
Transf. de Pessoas							
Transf. de Convênios							
Outras Receitas Correntes							
Multas e Juros de Mora							
Indenizações e Restituições							
Receita da Dívida Ativa							
Receitas Correntes Diversas							
RECEITAS DE CAPITAL							
OPERAÇÕES DE CRÉDITO							
Operações de Crédito Internas							
Operações de Crédito Externas							
ALIENACAO DE BENS							
Alienação de Bens Móveis							
Alienação de Bens Imóveis							
Amort. Empr./Financiamento							
Amort. Empr., Fin. e Refinanciamento							

Despesa

Na linguagem corrente o conceito de despesa confunde-se com o ato de pagar. Seu conceito na Administração Pública, no entanto, é mais amplo, apresentando vários significados.

Deste modo, verifica-se que a despesa nas entidades governamentais poderá representar:

- a compra de um bem tangível;
- o pagamento de uma amortização;
- o consumo de bens ou serviços alocados para um programa de trabalho.

A realização da despesa na Administração Pública constitui um processo que, tendo em vista os preceitos legais vigentes, é formado por três principais etapas: a licitação, a execução orçamentária e a execução financeira. A seguir são apresentados os conceitos de cada uma.

A realização da despesa na Administração Pública, tendo em vista os preceitos legais vigentes, constitui um processo que é formado pelas três seguintes e principais etapas: a licitação, a execução orçamentária e a execução financeira, cujos conceitos a seguir são apresentados.

Licitação

Licitar é tornar público que a Administração deseja contratar a execução de um serviço ou de uma obra ou adquirir material para a realização dos objetivos da entidade. Para tanto solicita aos interessados a apresentação de propostas, a fim de escolher a que melhor atenda aos seus interesses e os da população.

Para que a Administração realize uma licitação, primeiro é necessário que publique o edital, e receba as propostas, dentre as quais escolha a que melhor atenda os seus interesses e os da população, como já disse.

A Lei nº 8.666/96, em seu art. 22, dispõe sobre as modalidades de licitação, que são: a concorrência, a tomada de preços, o convite, o concurso e o leilão. Tais modalidades obedecem a limites fixados na legislação específica.

A licitação é obrigatória, exceto nos casos em que a lei dispensa ou inexege a sua realização.

Imediatamente após o processo licitatório, ou dispensado ou inexistido na forma da legislação pertinente e vigente, é adjudicado e firmado o contrato, o qual entrará em plena execução após cumprir as formalidades exigidas pelas normas gerais de direito financeiro da Lei nº 4.320/64.

Execução Orçamentária

Uma vez licitada, é necessário que se proceda ao segundo passo para que a despesa possa se realizar e, conseqüentemente, a ação respectiva seja concretizada: é a execução orçamentária.

A execução orçamentária da despesa é normalizada pela Lei nº 4.320/64, tendo a LC 101/2000, entretanto, estabelecido normas complementares.

A execução orçamentária da despesa significa utilizar os créditos fixados no Orçamento mediante o empenho da despesa para que as ações sejam levadas a efeito.

A Lei nº 4.320/64, no seu artigo 58, dispõe que o empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente, que cria para o Estado a obrigação de pagamento, pendente ou não do implemento de condição.

O empenho é o instrumento que se destina a:

- Realizar a despesa, conforme o disposto no art. 60, da Lei 4.320/64, cujo valor é subtraído da dotação que lhe é fixada no orçamento;
- garantir o crédito ao contratado, mediante a emissão de um documento denominado nota de empenho, cujo conteúdo é determinado pelo art. 61 da Lei nº 4.320/64. A garantia do crédito significa, neste caso, que o valor empenhado se vincula ao contrato, sendo pago ao credor desde que o implemento de condição seja cumprido;
- controlar as despesas que correm à conta da dotação orçamentária específica. O empenho é um instrumento de controle prévio da execução orçamentária, mediante o qual o insumo é alocado ao órgão governamental para que cumpra com a sua finalidade na organização e com os objetivos da entidade.

O empenho é por natureza ordinário, o que significa dizer que ele deve ser feito com o conhecimento do valor da despesa a ser realizada. A lei, no entanto, permite as duas seguintes exceções ao empenho ordinário:

- ***empenho por estimativa*** – para as despesas cujo montante não se pode determinar;
- ***empenho global*** – para despesas contratuais e outras sujeitas a parcelamento.

Execução Financeira

A execução financeira corresponde à etapa final de realização da despesa, que se inicia com a verificação da certeza de liquidez do credor, ou seja, se este cumpriu integralmente com o implemento de condição ou com o objeto do contrato. Esta é condição essencial estabelecida no artigo 58 da Lei 4.320 para que a obrigação de pagamento seja cumprida por parte da entidade governamental contratante.

A obrigação da Administração de pagar pelo fornecimento do bem, pela prestação do serviço ou pela execução da obra pelo contratado surge com a liquidação da despesa, que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

Esta fase da execução da despesa abrange os seguintes procedimentos:

- ***verificação física***, que consiste no exame prévio, no local, do serviço prestado, ou do material solicitado e fornecido, ou da obra executada;
- ***verificação documental***, cujo objetivo é apurar a origem do que se deve, da importância exata a pagar e a quem se deve pagar para extinguir a obrigação. Esta verificação consiste no exame de documentos constantes do processo de despesa, como contratos, termos de convênios, notas de empenho, faturas, duplicatas, notas fiscais e outros necessários à comprovação da execução do contrato.

O documento emitido pela liquidação da despesa é a ordem de pagamento, que determina que a despesa será paga ao credor.

O pagamento é a extinção da obrigação financeira da entidade governamental, mediante a entrega de dinheiro equivalente ao valor devido ao credor.

De acordo com a legislação, o pagamento da despesa só será efetuado após a liquidação da mesma, sendo efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídas, por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento.

A respeito do pagamento destacam-se duas questões: o pagamento de sentenças judiciais e os adiantamentos.

A Constituição Federal, em seu art. 100, estabelece o seguinte quanto aos pagamentos decorrentes de decisões judiciais:

Art. 100. À exceção dos créditos de natureza alimentícia, os pagamentos devidos pela Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

§1º É obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos constantes de precatórios judiciais, apresentados até 1º de julho, data em que terão atualizados seus valores, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte.

§2º As dotações orçamentárias e os créditos abertos serão consignados ao Poder Judiciário, recolhendo-se as importâncias respectivas à repartição competente, cabendo ao Presidente do Tribunal que proferir a decisão exequenda determinar o pagamento, segundo as possibilidades do depósito, e autorizar, a requerimento do credor e exclusivamente para o caso de preterimento de seu direito de precdência, o seqüestro da quantia necessária à satisfação do débito.

§3º O disposto no caput deste artigo, relativamente à expedição de precatórios, não se aplica aos pagamentos de obrigações definidas em lei como de pequeno valor que a Fazenda Federal, Estadual ou

Municipal deva fazer em virtude de sentença judicial transitada em julgado.

A regra transcrita acima tem por fim evitar a atraso nos pagamentos oriundos de decisões judiciais.

Pela norma constitucional, não pode haver no Orçamento identificação dos casos ou das pessoas a que se referem as decisões judiciais. No entanto, para que seja observada a ordem cronológica destes pagamentos, a LRF fixa, em seu art. 10, que a execução orçamentária e financeira identifique os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e de administração financeira.

O regime de adiantamento, conforme o art. 68 da Lei nº 4.320/64, é aplicável aos casos de despesas expressamente definidos em lei e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria, para o fim de realizar despesas que não possam ser subordinadas ao processo normal de aplicação.

A lei estabelece, ainda, que não é permitido fazer adiantamentos a servidor em alcance nem aquele já responsável por dois adiantamentos. O alcance se caracteriza pela não prestação de contas no prazo estabelecido ou pela não aprovação das contas em virtude de aplicação do valor adiantado em despesas diferentes daquelas para as quais foi fornecido o adiantamento.

Despesa Pública: Geração e Continuidade

A missão primordial do Estado é promover o bem-estar da sociedade que representa. Para atender esta missão, o Governo realiza um conjunto de ações dispostas no Orçamento. Tais ações, uma vez criadas, podem ser expandidas ou aperfeiçoadas.

Imagine-se um Município que será instalado no ano de 2001. Para que o Governo Municipal cumpra sua missão, serão iniciadas suas primeiras ações. Ao longo do tempo, em função de fatores como o desenvolvimento local e o crescimento da população, essas ações criadas serão expandidas ou mesmo aperfeiçoadas. A Administração Municipal pode dar início, no ano de 2001, às seguintes ações para atendimento à saúde pública, por exemplo:

1. construção de um posto ambulatorial;
2. manutenção do posto ambulatorial construído, mediante:
 - a contratação de 20 profissionais da área hospitalar;
 - a compra de 1.000 unidades, de material médico-hospitalar e farmacêutico variado;
 - a compra de 30 equipamentos médico-hospitalares.

Seguindo o exemplo dado, uma situação de criação de novas ações de atendimento à saúde pública municipal poderia ocorrer com a construção de mais um posto ambulatorial. Por sua vez, a ação de manutenção do posto construído em 2001 poderia ser expandida, pela contratação de mais 10 profissionais, e aperfeiçoada, com um curso de capacitação para os 30 profissionais contratados.

Toda ação governamental, ao ser executada, gera uma despesa correspondente. O valor da despesa dependerá dos insumos que esta ação irá consumir (recursos humanos, materiais, tecnológicos etc.). Ao longo do tempo, enquanto a execução de uma ação consumir a mesma quantidade de insumos, o valor da despesa será acrescido, basicamente, dos efeitos inflacionários. No entanto, caso uma ação seja criada, expandida ou aperfeiçoada, novos insumos serão consumidos e, conseqüentemente, a despesa poderá aumentar.

Pode-se concluir, então, que o total da despesa de uma entidade governamental poderá aumentar em função da criação de uma nova ação e da expansão ou aperfeiçoamento de uma ação já criada.

Observam-se aí três questões importantes:

1. a primeira é que em todo momento ações governamentais são criadas, expandidas e aperfeiçoadas. Alguns destes casos ocorrem de um exercício para outro, devendo, portanto, estarem previstos no Orçamento respectivo. Em algumas situações, no entanto, isto se dá no meio da execução orçamentária, o que conseqüentemente altera o Orçamento elaborado;
2. a criação, expansão ou aperfeiçoamento de uma ação do governo não significa o aumento automático da despesa. A Administração Pública pode resolver promover, por exemplo, uma campanha de vacinação

infantil, apenas com medicamentos e material doados, e pessoal contratado para outras atividades em andamento;

3. ao mesmo tempo em que ações governamentais são criadas, expandidas ou aperfeiçoadas, outras deixam de ser executadas pela Administração Pública. Isto significa que a despesa total de um Município pode variar no que diz respeito a sua composição, mas permanecer a mesma em seu valor, não havendo, nestes casos, um aumento da despesa. Tanto é assim que, o art. 16 da LRF trata da situação em que a criação, expansão ou aperfeiçoamento **acarreta aumento** da despesa, ou seja, quanto tais fatos não provocarem aumento de despesa, não haverá a necessidade dos administradores cumprirem o que é estabelecido no mencionado dispositivo legal.

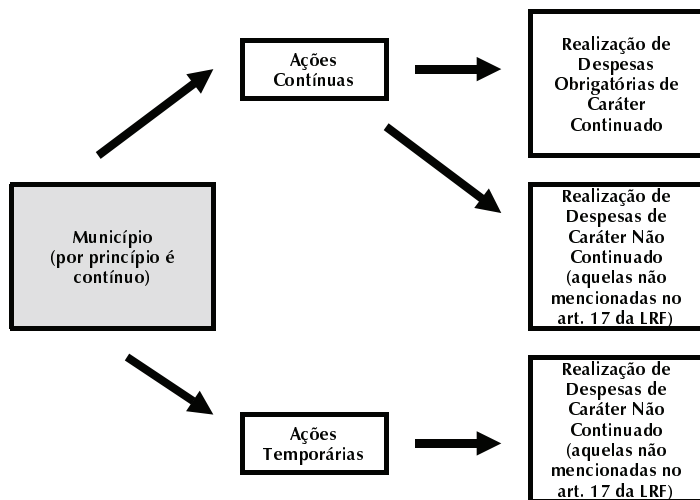
Deste modo, verifica-se que diferentes providências deverão ser tomadas no momento em que uma ação é criada, expandida ou aperfeiçoada.

As ações governamentais podem ser classificadas em dois principais grupos: ações contínuas e ações temporárias. Voltando ao exemplo anterior, verifica-se que a ação de construção do posto ambulatorial é temporária, pois tem início, meio e fim, enquanto a manutenção do posto é contínua, uma vez que deverá ser executada enquanto existir a oferta do serviço de saúde naquele local.

De acordo com o art. 17 da LRF, considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa **corrente** derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios financeiros.

É importante esclarecer que a continuidade não se refere à despesa especificamente, mas sim à organização. Enquanto o Município existir, ações de governo serão executadas e, portanto, despesas serão realizadas. A organização é que é contínua, e por consequência, muitas de suas ações, e as despesas geradas por tais ações, também serão contínuas.

Observe o leitor que a LC 101/2000 não classifica as despesas de capital como de caráter continuado. Isto porque a **realização** de uma despesa de capital é temporária por natureza, uma vez que os investimentos são realizados por um tempo determinado. Uma obra, por exemplo, tem início, meio e fim.



A execução de uma ação contínua gera a realização de despesas obrigatórias de caráter contínuo, bem como a realização de despesas não continuadas. Uma ação de manutenção do posto ambulatorial gera despesas obrigatórias de caráter contínuo, como as relativas ao uso da força de trabalho dos servidores que trabalham no posto, e despesas não continuadas, como a aquisição de um novo equipamento médico.

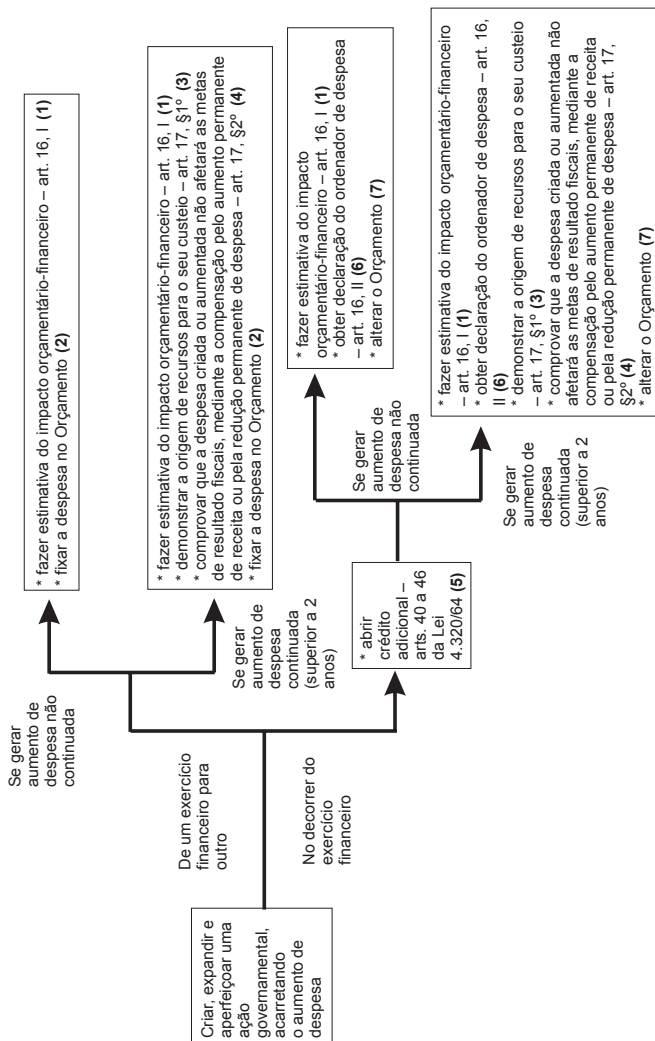
Por sua vez, uma ação temporária irá gerar a realização de despesas temporárias. Deste modo, pelo exemplo citado, a ação de construção do posto ambulatorial gera como despesas temporárias as que se referem aos gastos com obras e instalações e com a compra de equipamentos e material permanente para o posto, bem como as despesas correntes necessárias para a sua construção, tais como a contratação de serviços de engenharia e a compra de material de consumo para a execução da obra.

Cabe esclarecer, no entanto, que muitas vezes a execução de uma ação temporária só tem sentido caso ações contínuas sejam executadas posteriormente, também. De acordo com o exemplo citado, seria uma irresponsabilidade de gestão fiscal a Administração Pública construir um posto

ambulatorial e não colocá-lo em funcionamento, porque a despesa com a construção representaria um desperdício de dinheiro.

Assim, o administrador público deverá atentar para o fato de que a execução de uma ação governamental temporária gera, num primeiro momento, a realização temporária de uma despesa, mas poderá gerar também, num momento seguinte, a realização de despesas obrigatórias de caráter continuado. Isto significa que, ao realizar um investimento, deverá o administrador pensar nas suas conseqüências futuras.

A partir da publicação da LC 101/2000, a criação, a expansão ou o aperfeiçoamento de uma ação de governo, **que acarrete aumento de despesa**, deverão ser precedidos das providências discriminadas no fluxo a seguir, conforme o que estabelece os artigos 16 e 17 da referida lei:



Notas

1 – Estimar o Impacto Orçamentário e Financeiro

Assim como para a renúncia de receita, o aumento de despesa em função da criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental também requer o cálculo da estimativa do impacto de tal aumento sobre o orçamento e as finanças da entidade.

Estimar o impacto orçamentário-financeiro é identificar, neste caso, em quanto o aumento da despesa afeta o orçamento e o caixa da entidade, não só no que diz respeito ao valor, mas também se o aumento implica na não execução de outras despesas ou, na hipótese de tal aumento se somar as despesas já existentes, qual seria a fonte a financiá-lo. A LC 101/2000 estabelece que a estimativa do impacto orçamentário-financeiro deverá ser realizada no exercício em que tem início a vigência da renúncia e nos dois seguintes.

O impacto do aumento da despesa será sempre orçamentário, pois a despesa precisa ser contemplada no Orçamento para que possa ser executada, mas nem sempre financeiro, tendo em vista que a despesa fixada no Orçamento representa uma autorização ao gasto e não a obrigação de sua realização, ou seja, a obrigação de pagar uma despesa só irá existir caso a Administração Pública execute a despesa.

De acordo com a ação criada, expandida ou aperfeiçoada, os administradores irão estimar o aumento gerado na despesa, o que corresponderá ao impacto orçamentário-financeiro. Este cálculo considerará os insumos a serem utilizados na ação de governo a ser criada ou modificada, como demonstrado no quadro a seguir.

Ação Criada, Expandida ou Aperfeiçoada	Dados para Cálculo da Estimativa do Impacto Orçamentário-Financeiro
Recadastramento Imobiliário	Valor do salário e das obrigações patronais a serem pagas ao pessoal temporário, contratado para este serviço
Construção de Novas Salas de Aula	Valor da obra e do material permanente adquirido para as novas salas, bem como valor do aumento das despesas com pessoal, material de consumo e fornecimento de energia e água, necessários a manutenção das turmas que irão ocupar tais salas

A estimativa do impacto orçamentário-financeiro será apresentada em documento separado, que acompanhará a lei que autorizará o aumento da despesa. Este demonstrativo poderá ter o seguinte formato:

Ação Criada, Expandida ou Aperfeiçoada	Despesa Aumentada	Despesa Reduzida ou Fonte de Financiamento para o Aumento da Despesa	Ano em que o Aumento da Despesa Entra em Vigor	1º Ano Seguinte ao que o Aumento da Despesa Entra em Vigor	2º Ano Seguinte ao que o Aumento da Despesa Entra em Vigor
			Valor do Impacto Orçamentário-Financeiro		

A estimativa do impacto orçamentário-financeiro do aumento de despesa será demonstrada em moeda corrente.

Tomando a exemplo da ação de recadastramento imobiliário, que implica a contratação de pessoal para a Secretaria de Fazenda, verifica-se que o aumento da despesa será de R\$150.000 por ano, durante dois anos, sendo feito, para tanto, a redução das despesas com reforma de prédios municipais, no mesmo valor.

Ação criada, Expandida ou Aperfeiçoada	Despesa Aumentada	Despesa Reduzida ou Fonte de Financiamento para o Aumento da Despesa	Ano em que o Aumento da Despesa Entra em Vigor	1º Ano Seguinte ao que o Aumento da Despesa Entra em Vigor
Recadastramento Imobiliário	Remuneração de Serviços Pessoais	Obras e Instalações	R\$150.000	R\$150.000

2 – Fixar a Despesa no Orçamento

Se a ação governamental for criada, expandida ou aperfeiçoada de um exercício para outro, a elaboração do Orçamento deste novo exercício considerará o aumento da despesa correspondente, bastando para tal, que o mesmo esteja contemplado no PPA, se for o caso, na LDO e na LOA.

3 – Demonstrar a Origem do Recurso para o Custeio do Aumento da Despesa

Quando, por força de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo, uma despesa obrigatória de caráter continuado, for criada ou aumentada, deverá a Administração Pública demonstrar a origem dos recursos para o custeio desse aumento permanente.

Caso a entidade adote o modelo sugerido neste manual para estimativa do impacto orçamentário-financeiro do aumento da despesa, a demonstração da origem do recurso já estará contemplada.

4 – Comprovar que a Despesa Criada ou Aumentada não Afetará as Metas de Resultado Fiscais

A criação ou aumento de uma despesa obrigatória de caráter continuado não poderá, de acordo com a LRF, alterar as metas de resultado primário e nominal, estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais.

Como esses resultados são obtidos pela diferença entre receitas e despesas, conforme explicado no manual que trata da elaboração da LDO, para que os mesmos não sejam afetados pela criação ou aumento de uma despesa obrigatória de caráter continuado, será necessário promover, nos anos seguintes, um aumento permanente da receita ou uma redução permanente de outra despesa. De acordo com o §3º do art. 17 da LRF, considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Esta comprovação será feita utilizando-se a própria demonstração das metas de resultado primário e nominal. Bastará, para tanto, se fazer o novo cálculo desses resultados, considerando o aumento da despesa obrigatória de caráter continuado, bem como o aumento permanente da receita ou a redução permanente de outra despesa.

5 – Abrir o Crédito Adicional

Como estabelece a Lei nº 4.320/64, a autorização para a realização de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento, denomina-se créditos adicionais.

Deste modo, caso uma despesa seja criada ou aumentada no decorrer da execução orçamentária, antes mesmo de se atender aos dispositivos da LC 101/2000, será necessário que o Poder Executivo abra na LOA em execução, o crédito adicional correspondente. Este crédito pode ser:

- **suplementar** – quando destinado a reforço de dotação orçamentária;
- **especial** – quando destinando a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; e
- **extraordinário** – quando destinado a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Os créditos suplementares e especiais são autorizados por lei e abertos por decreto executivo, dependendo tal abertura, da existência de recursos disponíveis para atender à despesa. Consideram-se recursos para abertura desses créditos, desde que não comprometidos, os seguintes:

- superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- os provenientes de excesso de arrecadação;
- os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei; e
- produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

6 – Obter Declaração do Ordenador de Despesa

Quando o aumento da despesa ocorrer durante a execução orçamentária, será necessário que se tenha declaração do ordenador de despesa, de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a LOA e compatibilidade com o PPA e com a LDO.

A LRF considera que a despesa está adequada a LOA, quando ela estiver contemplada em dotação específica e suficiente, ou abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício.

A compatibilidade da despesa com o PPA e a LDO, ocorrerá quando tal despesa estiver de acordo com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nestes instrumentos e não infringir qualquer de suas disposições.

Cabe ressaltar que a declaração do ordenador da despesa não se faz necessária quando o aumento da despesa ocorrer de um exercício para

outro, pois tal aumento já deverá estar fixado no Orçamento do ano respectivo.

7 – Alterar o Orçamento

Uma vez cumpridos todos os procedimentos anteriores, bastará que o Poder Executivo altere a LOA, se necessário, para que a despesa aumentada possa ser executada.

Controle da Execução Orçamentária e Financeira da Despesa segundo a LRF

Pela LRF, o controle da execução orçamentária da despesa será feito no relatório resumido da execução orçamentária. Os demonstrativos, cujos modelos são apresentados a seguir, foram estabelecidos pela Portaria nº 471/00 da STN.

Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Balço Orçamentário
Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
Período de Referência
 (LRF, Art.52, inciso I, alíneas “a” e “b” – Anexo I)

			R\$ Mil
RECEITAS	PREVISÃO P/O EXERCÍCIO	RECEITAS REALIZADAS ATÉ O MÊS	SALDO
Receitas Correntes			
Receita Tributária			
Receita de Contribuições			
Receita Patrimonial			
Receita Agropecuária			
Receita Industrial			
Receita de Serviços			
Transferências Correntes			
Outras Receitas Correntes			
Receitas de Capital			
Operações de Crédito			
Alienação de Bens			
Amortizações de Empréstimos			
Transferências de Capital			
Outras Receitas de Capital			
Subtotal			
Déficit			
TOTAL			

DESPESAS	DOTAÇÃO P/O EXERCÍCIO	DESPESAS LIQUIDADAS ATÉ O MÊS	SALDO
Despesas Correntes			
Despesas de Capital			
Reserva de Contingência			
Subtotal			
Superávit			
Total			

Fonte:

Nota: É parte integrante desta demonstração o Anexo II, onde se detalha a Receita por Categoria, Subcategoria e Fonte.

Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Demonstrativo de Receitas e Despesas
Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
Período de Referência
(LRF, Art. 52, inciso II, alínea "b" – Anexo II)

								R\$ Mil	
DESPESAS	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO P/ O EXERCÍCIO	DESPESAS						SALDO
			Empenhada		Liquidada				
			No Bimestre	Até o Bimestre	No Bimestre	%	Até o Bimestre	%	
Despesas Correntes									
Despesas de Capital									
Subtotal das Despesas									
Superávit									
Total das Despesas (2/2)									

R\$ Mil

(LRF, Art. 52, inciso II, alínea "c" – Anexo III)

[illegible]

53

Despesa com Pessoal

No conjunto das despesas a serem realizadas pela Administração Pública, destaca-se a referente ao pagamento daqueles que ocupam cargos públicos e que servem à máquina estatal. Tanto é assim, que há tempos vêm sendo criados mecanismos para conter os gastos de pessoal do governo, como a LC 92/95 (Lei Camata) e a LC 96/99. Com a LC 101/2000 a questão da despesa com pessoal passou a compreender os pontos apresentador a seguir.

Conceito

De acordo com o art. 18 da LRF, a despesa total com pessoal é o somatório dos gastos da entidade governamental:

Com:	Em:
<ul style="list-style-type: none">• ativos, inativos, pensionistas e relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros do Poder	<ul style="list-style-type: none">• quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos de aposentadorias, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza• encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência
<ul style="list-style-type: none">• mão-de-obra de obra terceirizada, que substitua servidores e empregados públicos	<ul style="list-style-type: none">• contratação

Não são consideradas no cálculo da despesa total com pessoal, nos Municípios, para aplicação dos limites legais:

1. indenização por demissão de servidores ou empregados;
2. incentivos à demissão voluntária;
3. gastos com inativos e pensionistas, ainda que por intermédio de fundo específico, custeados por recursos provenientes:
 - da arrecadação de contribuições dos segurados;
 - da compensação financeira de que trata o §9º do art. 201 da Constituição Federal;
 - das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

Limites

ALRF estabelece limites máximos para a despesa com pessoal a ser realizada pela entidade governamental. O estabelecimento de limites se dá com a fixação de parâmetros. No caso da despesa com pessoal, os parâmetros são:

A Despesa Total com Pessoal Apurada

Segundo a lei, a despesa total com pessoal será apurada somando-se a despesa realizada no mês de referência com as dos onze meses imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

Isto significa dizer que a despesa total com pessoal apurada em um determinado mês corresponderá à soma da despesa desse mês com as despesas realizadas nos onze meses imediatamente anteriores, considerando não a despesa empenhada em cada mês, mas sim a despesa que tenha sido gerada naquele mês. A verificação da ocorrência do fato gerador, que no caso da despesa com pessoal é a efetiva prestação do serviço, ocorre no momento da liquidação da despesa.

A despesa total com pessoal apurada é um parâmetro porque o limite será calculado em função da despesa apurada em determinado período.

A Receita Corrente Líquida

A receita corrente líquida é um parâmetro do limite da despesa com pessoal porque constitui a base de cálculo sobre a qual será aplicado o percentual pertinente.

O conceito de receita corrente líquida está estabelecido no art. 2º, IV, da LRF, que a define como o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos, no caso dos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no §9º, do art. 201 da Constituição Federal.

Estabelece ainda, a LRF, que serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da LC 87/96 (Lei Kandir), e do FUNDEF.

A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades. A duplicidade refere-se a valores contabilizados como receita da entidade governamental, no caso o Município, mais de uma vez, como por exemplo, o repasse de recursos da administração central para uma autarquia, visto que, quando o dinheiro ingressa no caixa central, ele é registrado como receita, e quando ingressa no caixa da autarquia ele também é registrado como receita. Assim, para um cálculo correto da receita corrente líquida **do Município**, será necessário excluir uma das receitas citadas, o que por método de consolidação, é feito com a da autarquia. Cabe observar que se a autarquia estiver apurando **a sua receita corrente líquida** este valor **não** será excluído.

De acordo com a Portaria nº 471/2000 da STN, a apuração da receita corrente líquida será feita da seguinte forma:

**Demonstrativo da Receita Corrente Líquida de acordo com o Inciso IV do Artigo 2.º
da Lei Complementar n.º 101**
Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
Período de Referência
(LRF, Art. 53, inciso I – Anexo V)

ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA NOS ÚLTIMOS 12 MESES						
	Mês Atual - 11	Mês Atual - 10	Mês Atual - 9	Mês Atual - 8	Mês Atual - 7	Mês Atual - 6	Mês Atual - 5
I – Receitas Correntes							
Receita Tributária							
IPTU							
ISS							
ITBI							
Outras							
Transferências Correntes							
Cota-Parte do FPM							
Cota-Parte do ICMS							
Cota-Parte do IPVA							
Transferência do FUNDEF							
Outras Transferências							
Demais Receitas Correntes							
II – Deduções							
Contrib. Plano Seg. Social Servidor							
Contrib. Serv. Cust. Ass.t. Social							
Compensação Financeira entre Regimes							
Deduções para o FUNDEF							
III – Receita Corrente Líquida (I-II)							

R\$ Mil

ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA NOS ÚLTIMOS 12 MESES					TOTAL (ÚLTIMOS 12 MESES)	PREVISÃO P/ O EXERCÍCIO
	Mês Atual - 4	Mês Atual - 3	Mês Atual - 2	Mês Atual - 1	Mês Atual		
I – Receitas Correntes							
Receita Tributária							
IPTU							
ISS							
ITBI							
Outras							
Transferências Correntes							
Cota-Parte do FPM							
Cota-Parte do ICMS							
Cota-Parte do IPVA							
Transferência do FUNDEF							
Outras Transferências							
Demais Receitas Correntes							
II – Deduções							
Contrib. Plano Seg. Social Servidor							
Contrib. Serv. Cust. Assét. Social							
Compensação Financeira entre Regimes							
Deduções para o FUNDEF							
III – Receita Corrente Líquida (I-II)							

O limite máximo fixado com despesa de pessoal para os Municípios é de 60% (sessenta por cento) da despesa total com pessoal, em cada período de apuração. Ou seja, os gastos com pessoal de todos os órgãos que integram a Administração Pública municipal não poderão ultrapassar o valor mencionado.

A LC 101/2000 estipula, ainda, a repartição dos limites globais da despesa com pessoal, não podendo os Municípios, exceder:

- 6% (seis por cento) para o Poder Legislativo, neste compreendido a Câmara de Vereadores e o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Poder Executivo.

Conforme o §5º do art. 20 da LRF, a Administração Pública de cada entidade pode reduzir estes limites, se assim for estabelecido na LDO.

O limite máximo fixado com despesa de pessoal para os Municípios é de 60% (sessenta por cento) da despesa total com pessoal, em cada período de apuração. Ou seja, os gastos com pessoal de todos os órgãos que

integram a Administração Pública municipal não poderão ultrapassar o valor mencionado.

Assim, o cálculo do limite com a despesa de pessoal (DP), no caso dos Municípios, observará a seguinte fórmula:

Despesa Total com Pessoal Apurada = 60% da RCL

Despesa com Pessoal do Poder Legislativo

Diferente do que ocorre com o Poder Executivo, a despesa com pessoal do Poder Legislativo possui uma diversidade de limites a serem observados, além daquele estabelecido pela LRF.

O primeiro limite, que afeta indiretamente a despesa com pessoal, recai sobre a despesa total do Poder Legislativo, tendo sido estabelecido pelo art. 29-A da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional no 25. A partir de 1º de janeiro de 2001, as despesas das Câmaras Municipais não poderão ultrapassar os seguintes percentuais:

Município		Limite
– Até 100.000 habitantes	8%	Da receita tributária + receita de transferências constitucionais: IOF sobre o ouro (§ 5º do art. 153), ITR, IPVA, cota-parte do ICMS (art. 158), FPM e IPI-exp. (art. 159) arrecadadas no exercício anterior ao que se calcula o limite.
– Entre 100.001 e 300.000 habitantes	7%	
– Entre 301.000 e 500.000 habitantes	6%	
– Acima de 500.000 habitantes	5%	

Para fins de observância ao limite, a despesa total do Poder Legislativo compreende os subsídios dos Vereadores e não inclui os gastos com inativos, ou seja, a despesa total da Câmara Municipal terá como limite os percentuais mencionados no quadro acima, adicionada à despesa com os respectivos inativos.

Com relação à despesa de pessoal da Câmara Municipal, especificamente, os limites a serem observados são apresentados no quadro a seguir.

Cabe ressaltar que, tendo em vista a multiplicidade de limites a serem observados, para que a Administração Municipal atenda a todos, bastará que seja verificado o menor limite fixado.

FUNDAMENTO LEGAL	DESPESA	LIMITE		OBSERVAÇÕES
Art. 29, VII, da CF	Total da despesa com subsídio dos Vereadores	5% da receita do Município		
Art. 29, VI, da CF (alterado pela EC 25)	Subsídio dos Vereadores	Municípios até 10.000 habitantes	20% do subsídio dos Deputados Estaduais	O subsídio será fixado pela Câmara Municipal cabendo aos Vereadores estabelecer o limite do subsídio daqueles que ocuparão a legislatura seguinte. Como a EC 25 só vigorou a partir de 2001, esses limites somente poderão ser estabelecidos para os Vereadores que terão sua legislatura iniciada em 2005. Até lá, vigora o limite atual, que é de 75% do subsídio dos Deputados Estaduais, independente da quantidade de habitantes do Município
		Municípios de 10.001 a 50.000 habitantes	30% do subsídio dos Deputados Estaduais	
		Municípios de 50.001 a 100.000 habitantes	40% do subsídio dos Deputados Estaduais	
		de 100.001 a 300.000 habitantes	50% do subsídio dos Deputados Estaduais	
		Municípios de 300.001 a 500.000 habitantes	60% do subsídio dos Deputados Estaduais	
		Municípios com mais de 500.000 habitantes	75% do subsídio dos Deputados Estaduais	
Art. 29-A § 1º da CF	Folha de Pagamento da Câmara Municipal	A folha de pagamento da Câmara Municipal não poderá ultrapassar 70% da receita do Poder Legislativo		A folha de pagamento compreende os vencimentos e subsídios, acrescidos dos encargos patronais. A receita do Poder Legislativo é o valor que lhe é transferido pelo Poder Executivo.
Art. 20, III, da LC 101/2000	Despesa de pessoal do Legislativo (incluindo o Tribunal de Contas do Município, quando houver)	6% da receita corrente líquida do Município		

Como Controlar a Despesa com Pessoal

A LRF estabeleceu mecanismos de controle e contenção da despesa com pessoal, de forma que toda vez que tal despesa ultrapassar os limites fixados ou chegar numa situação próxima, ela seja reconduzida aos patamares legalmente permitidos.

O controle da despesa com pessoal será feito ao final de cada quadrimestre, quando será verificado o cumprimento dos limites estabelecidos, tanto o global quanto o de cada Poder da entidade, o que para os Municípios corresponde a 60%, repartidos em 6% e 54% para o Poder Legislativo e o Executivo, respectivamente.

Para efetuar este controle, a Portaria nº 471/00 da STN estabelece a seguinte demonstração:

Relatório de Gestão Fiscal
Demonstrativo da Despesa de Pessoal em Relação à Receita Corrente Líquida
Período de Referência

(LRF, art. 55, inciso I, alínea "a" – Anexo XII)

DESPESAS DE PESSOAL	DESPESAS LIQUIDADAS		
	Últimos 12 Meses	Até o Quadri- mestre	% da Despesa s/ RCL
PODER EXECUTIVO			
DESPESA DE PESSOAL			
Pessoal Ativo			
Pessoal Inativo e Pensionistas			
(+/-) Precatórios (Sentenças Judiciais), referente ao período de apuração			
(-) Inativos com recursos vinculados			
(-) Indenizações por Demissão			
Outras Despesas de Pessoal (artigo 18, parágrafo 1.º)			
DESPESA LÍQUIDA DE PESSOAL (I)			
PODER LEGISLATIVO			
DESPESA DE PESSOAL			
Pessoal Ativo			
Pessoal Inativo e Pensionistas			
(+/-) Precatórios (Sentenças Judiciais), referente ao período de apuração			
(-) Inativos com recursos vinculados			
(-) Convocação Extraordinária (inciso II do § 6º do art. 57 da CF)			
(-) Indenizações por Demissão			
Outras Despesas de Pessoal (artigo 18, parágrafo 1.º)			
DESPESA LÍQUIDA DE PESSOAL (II)			
DESPESA LÍQUIDA TOTAL (I+II)			
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL			
LIMITE PRUDENCIAL (1)			
LIMITE LEGAL (2)			

Fonte:

(1) e (2) – Limites definidos, respectivamente, no inciso III do artigo 20 e no parágrafo único do artigo 22, da Lei Complementar n.º 101/2000.

Várias são as medidas a serem tomadas pela Administração Pública para a recondução da despesa com pessoal aos limites fixados. Tais medidas estão condicionadas ao patamar de despesa com pessoal atingido pela entidade governamental, conforme discriminado no quadro a seguir.

LIMITE DA DESPESA COM PESSOAL (% SOBRE RCL)	0	57% (95% DO LIMITE MÁXIMO DE 60%)	60%
<p>Situação I – Despesa Abaixo do Limite Permitido</p> <p>1) nenhuma medida de urgência precisa ser tomada</p> <p>2) considerar nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda os seguintes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • estar acompanhado da estimativa do impacto orçamentário-financeiro; • estar acompanhado da declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária; • demonstrar origem dos recursos para seu custeio; • estar acompanhado de comprovação de que a despesa aumentada não afetará as metas de resultados fiscais; • não estar vinculado ou equiparado a quaisquer espécies remuneratórias; • ser resultado da concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, sem que tenha havido: <ul style="list-style-type: none"> – a prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes; – a autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista; • ser resultado de ato expedido nos 180 (cento e oitenta) dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão. 			

<p>Situação II – Despesa abaixo do Limite Permitido, mas dentro do Limite Prudencial</p> <p>1) idem ao item 2 da situação I;</p> <p>2) fica vedado ao Poder ou órgão que houver incorrido no excesso:</p> <ul style="list-style-type: none"> • conceder vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição Federal; • criar cargo, emprego ou função; • alterar estrutura de carreira que implique aumento de despesa; • prover cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança; • contratar hora extra, salvo situações previstas na LDO. 			
<p>Situação III – Despesa acima do Limite Permitido</p> <p>1) idem ao item 2 da situação I;</p> <p>2) idem ao item 2 da situação II;</p> <p>3) o percentual excedente (o que ultrapassar os 60%) terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos 1/3 (um terço) no primeiro, adotando-se, entre outras, as seguintes providências:</p> <ul style="list-style-type: none"> • redução em pelo menos 20% das despesas com cargos em comissão e funções de confiança; • exoneração dos servidores não estáveis • caso as medidas anteriores não sejam suficientes, é permitida a retirada do cargo do servidor estável, desde que ato normativo motivado de cada um dos Poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto de redução de pessoal. 			

Da Dívida e do Endividamento

A dívida pública resulta de um conjunto de operações de crédito, das mais variadas naturezas, realizadas junto a terceiros pelas entidades governamentais para a obtenção de recursos necessários à execução das suas atividades.

A obtenção de recursos de terceiros, de natureza financeira, para a execução de atividades governamentais, deverá ocorrer em situações que a Administração da entidade julgar estritamente necessárias.

É importante lembrar que a LRF tem como objetivo principal, de acordo com o disposto no art. 1º, o equilíbrio das contas públicas, que deve ser entendido como a necessidade da entidade governamental planejar e, em princípio, executar as suas atividades com os próprios recursos financeiros, obtidos de algumas dessas atividades. Daí por que a operação de crédito deve ser analisada, considerando, dentre outros aspectos: **a)** a área em que o seu produto será aplicado; **b)** a relação custo/benefício, e **c)** o objetivo pretendido.

A LRF ao estabelecer, no art. 4º, I, a, que a LDO passará a dispor sobre equilíbrio entre receita e despesa, pretende evitar, e até mesmo eliminar, a ocorrência de déficit nas contas públicas, que, em grande parte, é causado por operações de crédito que não geram benefícios para a sociedade.

É em função disto que a LC 101/2000 dispõe sobre o conceito e normas de endividamento público. Serão abordados neste manual, além de seu conceito, os aspectos referentes à limitação e ao controle.

Conceito

A dívida pública é classificada em dois grandes grupos: dívida flutuante e dívida consolidada.

A dívida flutuante compreende, conforme estabelecido no art. 92 da Lei nº 4.320/64, as seguintes obrigações:

1. **os restos a pagar** – que correspondem aos empenhos processados vinculados a contratos de prestações de serviços, fornecimentos de materiais, execução de obras e outros encargos, desde que não se refiram a encargos financeiros – juros e amortizações de dívidas –, e não pagos ao término do exercício financeiro em que se originaram;
2. **os serviços da dívida a pagar** – que correspondem aos empenhos dos encargos financeiros de dívida contratada e não pagos ao término do exercício financeiro em que se originaram;
3. **os depósitos** – que se constituem de garantias ou cauções recebidas em dinheiro de terceiros para execução de contratos de prestação de

serviços, de execução de obras e de fornecimentos de materiais, ou para recursos fiscais, bem com as arrecadações por conta de terceiros, tais como as contribuições previdenciárias de empregados e outros valores que ficarão sob a guarda e custódia da Tesouraria da entidade governamental;

4. **os débitos de tesouraria** – que se constituem dos empréstimos por antecipação da receita orçamentário – ARO, realizados para atender a insuficiências temporárias de tesouraria.

A dívida consolidada ou fundada corresponde, como definido no art. 29, I, da LRF, ao montante, apurado sem duplicidades, das obrigações financeiras da entidade governamental, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização num prazo superior a doze meses.

O limite global da dívida pública e das operações de crédito será fixado em lei a ser promulgada pelo Congresso Nacional. Enquanto isto não acontece, vigoram os dispositivos da Resolução nº 78/98 do Senado Federal, que dispõem sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do DF e dos Municípios e de suas respectivas autarquias e fundações, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências.

Desse conjunto de operações referentes ao endividamento público, serão destacadas três transações, tidas como mais relevantes nas entidades municipais: os restos a pagar, as operações de crédito e a ARO.

Restos a Pagar

No conjunto da dívida pública de Municípios, em especial os de pequeno porte, este costuma ser o item de maior significância, merecendo, portanto, o destaque que lhe é dado.

Como já mencionado, recebem a denominação de restos a pagar os empenhos realizados em um exercício financeiro cuja obrigação financeira correspondente não é extinta ao fim deste mesmo exercício.

A Lei nº 4.320/64 estabelece que o registro dos restos a pagar será feito por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas. Entende-se por restos a pagar processados os empenhos já

liquidados, ou seja, aqueles cuja obrigação financeira existe de fato, tendo em vista a o cumprimento do implemento de condição por parte do credor. Os restos a pagar não processados, corresponde aos empenhos não liquidados, e que, portanto, não geraram obrigação financeira para a entidade governamental.

A demonstração dos restos a pagar é feita, de acordo com a Lei nº 4.320/64, nas seguintes demonstrações contábeis:

- **balanço financeiro** – que, ao demonstrar o fluxo de caixa da entidade no exercício, inclui os restos a pagar na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.
- **balanço patrimonial** – onde os restos a pagar são demonstrados por constituírem um componente do patrimônio da entidade, registrado em seu passivo financeiro.
- **demonstração da dívida flutuante** – na qual são demonstrados o saldo inicial, as inscrições, as baixas e o saldo final dos restos a pagar, entre outros, no exercício financeiro.

Como norma adicional referente aos restos a pagar, estabelece a LRF, em seu art. 42, vedação ao titular de Poder ou órgão de contrair, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, obrigações de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Este dispositivo da LC 101/2000 foi considerado um dos mais controversos, por limitar o montante de dívida flutuante, que conforme o citado costuma ser um item relevante na dívida pública, a ser contraída e passada de um governante para outro.

De acordo com a LRF, no último de mandando, a partir do mês de maio, não poderá o titular de Poder ou órgão ordenar a realização de despesa, sem que haja dinheiro para se pagar essas despesas até o término de seu mandato, ou sem que deixe recursos em caixa para que o ocupante do mandato seguinte pague as obrigações que lhe foram deixadas.

Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. Pela LRF a disponibilidade de caixa será demonstrativa no relatório de gestão fiscal, em demonstrativo cujo modelo, apresentado a seguir, foi estabelecido pela Portaria nº 471/00 da STN.

Relatório Gestão Fiscal
Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa
Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
Período de Referência

(LRF, art. 55, Inciso III, alínea “a” – Anexo XVI)

		R\$ Mil	
ESPECIFICAÇÃO	VALOR	ESPECIFICAÇÃO	VALOR
Ativo Disponível		Passivo Consignado	
Disponibilidade Financeira		Depósitos de Diversas Origens	
Caixa		Restos a Pagar de Exercícios Anteriores	
Banco		Outras Obrigações Financeiras	
Conta Movimento			
Contas Vinculadas			
Aplicações Financeiras			
Subtotal		Subtotal	
Insuficiência		Suficiência	
Total		Total	

Pela LRF o controle dos restos a pagar será feito em dois relatórios: o resumido da execução orçamentária e o de gestão fiscal em demonstrativos cujos modelos apresentados a seguir, foram estabelecidos pela Portaria nº 471/00 da STN.

Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão
Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
Período de Referência

(LRF, art. 53, inciso V – Anexo VIII)

		R\$ Mil							
PODER/ÓRGÃO	SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	RP PROCESSADOS				RP NÃO-PROCESSADOS			
		Inscritos	Cancelados	Pagos	A Pagar	Inscritos	Cancelados	Pagos	A Pagar
LEGISLATIVO									
EXECUTIVO									
TOTAL									

Relatório de Gestão Fiscal
Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão
Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
Período de Referência
(LRF, art. 55, inciso III, alínea “b” – Anexo XVII)

R\$ Mil					
PODER/ÓRGÃO	RESTOS A PAGAR				
	Saldos de Exercícios Anteriores	Inscritos		Disponibilidade Financeira	Não Inscritos por Insuficiência Financeira
		Processados	Não Processados		
LEGISLATIVO					
.....					
Subtotal I					
EXECUTIVO					
Administração Direta					
.....					
Administração Indireta					
.....					
Subtotal II					
TOTAL					

Operações de Crédito

A LRF define operação de crédito como o compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e

outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

Como mencionado, a Resolução nº 78/98 é o instrumento que normatiza a realização das operações de crédito, definindo seus limites e forma de consecução.

Até que lei regulando o limite das operações de crédito seja aprovada, vigoram os seguintes limites, dispostos nos artigos 5º e 6º da Resolução nº 78/98:

Art. 5º As operações de crédito realizadas pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Municípios e por suas respectivas autarquias e fundações, em um exercício, não poderão exceder o montante das despesas de capital fixadas na lei orçamentária anual correspondente, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovadas pelo Poder Legislativo, por maioria absoluta, observada o disposto nesta Resolução.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, entende-se por operações de crédito realizada em um exercício o montante de liberação contratualmente previsto para o mesmo exercício.

§2º Nas operações de crédito com liberação prevista para mais de um exercício financeiro, o limite computado a cada ano levará em consideração apenas a parcela a ser nele liberada.

Art. 6º As operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas respectivas autarquias e fundações observarão simultaneamente os seguintes limites:

I – o montante global das operações realizadas em um exercício financeiro não poderá ser superior a 18% (dezoito por cento) da Receita Líquida Real anual, definida no §3º;

II – o dispêndio anual máximo com as amortizações, juros e demais encargos de todas as operações de crédito, já contratadas e a contratar, inclusive o originário de débitos renegociados ou parcelados, acrescido, ainda, do valor devido, vencido e não pago, não poderá exceder a 13% (treze por cento) da Receita Líquida Real;

III – o saldo total da dívida não poderá superar valor equivalente ao dobro da Receita Líquida Real anual, definida no §3º, para os pleitos analisados no ano de 1998, decrescendo esta relação à base de um décimo por ano, até atingir valor equivalente a uma Receita Líquida Real anual para os pleitos analisados no ano de 2008 em diante.

.....

§3º Entende-se como Receita Líquida Real, para os efeitos desta Resolução, a receita realizada nos doze meses anteriores ao mês imediatamente anterior àquele em que se estiver apurando, observando, ainda, o seguinte:

I – serão excluídas as receitas provenientes de operações de crédito, de anulação de restos a pagar, de alienação de bens, de transferências vinculadas a qualquer título, de transferências voluntárias ou doações recebidas com o fim específico de atender despesas de capital e, no caso dos Estados, as transferências aos Municípios por participações constitucionais e legais;

II – serão computadas as receitas oriundas do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação destinado à concessão de quaisquer favores fiscais ou financeiros, inclusive na forma de empréstimos ou financiamentos, ainda que por meio de fundos, instituições financeiras ou outras entidades controladas pelo poder público, concedidas com base no referido imposto e que resulte em redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus.

Pela LRF o controle das operações de crédito será feito em dois relatórios: o resumido da execução orçamentária e o de gestão fiscal em demonstrativos cujos modelos apresentados a seguir, foram estabelecidos pela Portaria nº 471/00 da STN.

Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesa de Capital
Período de Apuração

(LRF, art.53, § 1º, inciso I Anexo IX)

R\$ Mil

RECEITAS	PREVISÃO P/ O EXERCÍCIO	RECEITAS REALIZADAS	SALDO
		Até o Bimestre	
Receitas de Operações de Crédito (A)			
DESPESAS	DOTAÇÃO P/ O EXERCÍCIO	DESPESAS LIQUIDADAS	SALDO
		Até o Bimestre	
Despesa de Capital			
(-) Incentivo a Contribuinte – LRF, artigo 32, inciso I, parágrafo 3.º			
(-) Incentivo Inst.Financeira – LRF, artigo 32, inciso II, parágrafo 3.º			
DESPESA DE CAPITAL LÍQUIDA (B)			
DIFERENÇA (A) – (B)			

Relatório de Gestão Fiscal
Demonstrativo das Operações de Crédito, inclusive ARO
Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
Período de Referência

(LRF, art. 55, inciso I, alínea “d” – Anexo XV)

R\$ Mil

ESPECIFICAÇÃO	RECEITAS REALIZADAS		
	Até o Quadrimestre	Limite	
		Valor	% de comprometimento
I – RECEITAS DE CAPITAL			
OPERAÇÕES DE CRÉDITO			
Internas			
Externas			
II – ANTECIPAÇÃO DE RECEITA			
III – TOTAL (A = I+II)			
IV – RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (B)			
V – RELAÇÃO PERCENTUAL (A/B)			

Fonte:

Observações:

Medidas adotadas caso ultrapasse os limites estabelecidos.

Operação de Crédito por Antecipação da Receita Orçamentária – ARO

A ARO destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro. É um empréstimo cuja garantia é a receita orçamentária a ser recolhida no ano. A LRF traz as seguintes exigências para a realização da ARO:

- ela só poderá ser realizada a partir do décimo dia do início do exercício;
- deverá ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano;
- não será autorizada se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou à que vier a esta substituir;
- estará proibida:
 - a) enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada;
 - b) no último ano de mandato do Chefe do Poder Executivo.

Dívida Consolidada

A Lei nº 4.320/64 estabelece que a dívida fundada será escriturada com individualização e especificações que permitam verificar, a qualquer momento, a posição dos empréstimos, bem como os respectivos serviços de amortização e juros.

A demonstração da dívida consolidada é feita, de acordo com a Lei nº 4.320/64, nas seguintes demonstrações contábeis:

- balanço patrimonial – onde a dívida consolidada é demonstrada por constituir um componente do patrimônio da entidade, registrado em seu passivo permanente.
- demonstração da dívida fundada interna – na qual são demonstradas informações sobre a autorização da operação de crédito, o saldo anterior em circulação, o movimento no exercício e o saldo para o exercício seguinte, no exercício financeiro.

Pela LRF o controle das operações de crédito será feito no relatório de gestão fiscal, em demonstrativo cujo modelo apresentado a seguir, foi estabelecido pela Portaria nº 471/00 da STN.

Relatório de Gestão Fiscal
Demonstrativo da Dívida Consolidada e Mobiliária
Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
Período de Referência
(LRF, art. 55, inciso I, alínea "b" – Anexo XIII)

R\$ Mil				
ESPECIFICAÇÃO	SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	1.º QUADR.	2.º QUADR.	3.º QUADR.
I – DÍVIDA CONSOLIDADA (A)				
Dívida Mobiliária				
Outras				
II – ATIVO FINANCEIRO				
Disponibilidade				
Aplicações Financeiras				
Demais Ativos Financeiros				
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (B = I-II)				
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (C)				
RELAÇÃO DC/RCL (A/C)				
RELAÇÃO DCL/RCL (B/C)				

Fonte: